

Edizione di martedì 12 Maggio 2020

CASI OPERATIVI

Omessa registrazione della fattura emessa: sanzioni e ravvedimento
di **EVOLUTION**

RISCOSSIONE

Proroga dei versamenti al 16 settembre ma non per tutti
di **Sandro Cerato**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Coronavirus: implicazioni civilistiche e fiscali della transazione
di **Alessandro Carlesimo**

BILANCIO

Sospensione dei canoni di leasing e competenza economica
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

IVA

Corsi di formazione all'estero: indicazioni dalle autorità UE
di **Roberto Curcu**

CASI OPERATIVI

Omessa registrazione della fattura emessa: sanzioni e ravvedimento

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

I REDDITI ESTERI NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E LA COMPLIANCE DEL QUADRO RW

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Come si regolarizza nel 2020 la fattura emessa nel 2018, ma erroneamente non registrata nelle scritture contabili e non indicata nella dichiarazione dei redditi e dell'Iva?

Occorre sottolineare che nella specie si configurano più violazioni.

Si hanno violazioni contabili, consistenti nell'omessa annotazione della fattura nelle scritture contabili (c.d. violazioni prodromiche), e violazioni dichiarative, derivanti dalla mancata indicazione della fattura nella dichiarazione dei redditi e dell'Iva (c.d. violazioni consequenziali).

Le violazioni indicate (contabili e dichiarative) devono essere regolarizzate tutte e in modo distinto, perché le violazioni dichiarative non assorbono le violazioni contabili, così come precisato con circolare AdE n. 6/E/2015, § 10.1 (in senso conforme, circolare 23.07.98, n. 192; circolare 10.07.98, n. 180).



[**CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION**](#)

RISCOSSIONE

Proroga dei versamenti al 16 settembre ma non per tutti

di Sandro Cerato

Special Event

LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO

L'articolo 131 della bozza di Decreto "Rilancio" prevede lo **slittamento dei termini di versamento al prossimo 16 settembre 2020**, ma solamente in presenza delle condizioni già dettate in precedenza dagli [articoli 61 e 62 D.L. 18/2020](#) (Decreto "Cura Italia") e dall'[articolo 18 D.L. 23/2020](#) (Decreto "liquidità"). È quanto emerge dalla lettura del citato articolo nella **bozza del Decreto, che a breve dovrebbe essere approvato in via definitiva dal Governo.**

L'articolo 131 del Decreto "Rilancio" si compone di tre commi, il primo dei quali dispone che i versamenti sospesi a norma dell'[articolo 18, commi da 1 a 6, D.L. 23/2020](#) sono effettuati, senza applicazione di sanzioni ed interessi, entro il prossimo **16 settembre 2020**, in un'unica soluzione o in cinque rate mensili di pari importo (senza alcun rimborso di eventuali importi già pagati).

È bene osservare che, stante il richiamo, *tout court*, all'[articolo 18 D.L. 23/2020](#) **non sono cambiate le condizioni per accedere alla proroga**, ragion per cui la stessa riguarda le ritenute alla fonte di cui agli [articoli 23 e 24 D.P.R. 600/1973](#), l'Iva e i contributi assistenziali ed assicurativi scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020.

Inoltre, al fine di potersi avvalere della proroga **è necessario eseguire il cd. "test del fatturato"**, verificando che per i mesi di marzo ed aprile 2020 il decremento del fatturato e dei corrispettivi sia almeno pari al 33% (o al 50% per le imprese ed i lavoratori autonomi con ricavi o compensi superiori ai 50milioni nel 2019).

Non è quindi prevista alcuna novità, né per l'ambito oggettivo dei tributi differibili, né per il periodo temporale di riferimento che, come detto, si riferisce solamente alle scadenze dei mesi di aprile e maggio 2020.

In buona sostanza, **ciò che era stato differito al 30 giugno 2020 è automaticamente posticipato al 30 settembre 2020**, senza alcuna apertura per le imprese che, pur in difficoltà, non verificano il decremento del fatturato.

Il secondo comma proroga al **16 settembre** il termine del versamento, in autoliquidazione, delle **ritenute di cui agli articoli 25 e 25-bis D.P.R. 600/1973** per le quali i soggetti interessati (lavoratori autonomi e agenti) hanno richiesto la **non applicazione** nel periodo tra il **17 marzo 2020 ed il 31 maggio 2020**.

In origine il termine di versamento era stato stabilito al 30 giugno 2020 (in unica soluzione o in cinque rate), mentre la norma in esame lo **differisce al 16 settembre** (sempre in unica soluzione o in cinque rate).

Anche con riferimento a tale proroga **non cambiano i presupposti per avvalersi della sospensione** (ricavi e compensi **non superiori ad euro 400.000** nel periodo d'imposta 2019 e **assenza di compensi per lavoro dipendente e assimilato** nel mese precedente).

Il terzo comma, infine, si riferisce ai soggetti di cui agli [articoli 61 e 62](#), ossia rispettivamente alle **imprese operanti nei settori maggiormente colpiti** dall'emergenza e alle **imprese e professionisti con ricavi o compensi non superiori a 2milioni di euro nel 2019**.

Anche per tali soggetti non muta l'**ambito oggettivo del differimento** (ritenute, Iva e contributi) scadenti nel periodo **dal 2 marzo al 30 aprile** per i soggetti di cui all'[articolo 61 D.L. 18/2020](#) (ed Iva del mese di marzo), mentre per le "piccole" imprese di cui all'[articolo 62](#) il differimento riguarda il periodo temporale compreso tra l'8 ed il 31 marzo 2020.

L'**articolo 131, comma 3, prevede uno slittamento dell'originario termine del 31 maggio al 16 settembre 2020**, senza alcuna maggiorazione di sanzioni ed interessi, in unica soluzione o in cinque rate mensili a partire dal 16 settembre 2020.

Anche per tali soggetti, quindi, **non vi è alcuna novità sostanziale** ma solamente una **maggior lasso temporale per procedere ai pagamenti**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Coronavirus: implicazioni civilistiche e fiscali della transazione

di **Alessandro Carlesimo**

DIGITAL

Seminario di specializzazione

PROCESSO TRIBUTARIO: UDIENZA A DISTANZA

Scopri di più >

A seguito del *lockdown* imposto dalle restrizioni normative, numerose imprese si vedono costrette a ricorrere a **soluzioni stragiudiziali** idonee a mitigare le difficoltà emerse nell'assecondare gli impegni contrattuali.

La transazione, in questo contesto, riveste un ruolo centrale poiché consente, attraverso reciproche concessioni, di modificare la disciplina del rapporto preesistente, instaurando un nuovo regolamento di interessi.

Ai sensi dell'[articolo 1965 cod. civ.](#), è possibile non solo **modificare le precedenti obbligazioni**, ma altresì costituirne di nuove **ampliando il ventaglio di opzioni possibili** per il raggiungimento dell'intesa (cd. efficacia novativa, cfr. **Cass n. 16905/2018**).

La stipula dell'accordo, così come le vicende successive, non sono prive di **conseguenze sia sotto il profilo civilistico che fiscale.**

Innanzitutto, occorre prestare attenzione alla forma: **il legislatore prescrive la forma scritta ai fini della prova in giudizio** (cd. forma scritta *ad probationem*). In alcuni casi **la trascrizione dell'accordo è addirittura condizione di validità dell'atto** (ad esempio nella composizione di liti concernenti **diritti reali immobiliari**).

Altrettanto importante è **l'analisi degli effetti transattivi dal punto di vista della rappresentazione in bilancio del contratto emendato**, posto che le reciproche concessioni generano **conseguenze valutative sulle partite creditorie e debitorie.**

Al riguardo, si possono prefigurare diversi scenari.

Sul fronte dei crediti, se le nuove pattuizioni comportano l'estinzione di tutto o di una parte del diritto alle somme, il titolare del credito procede a rilevare la perdita a conto economico tra gli oneri diversi di gestione, decurtando il credito iscritto nell'attivo in misura

corrispondente alla “rinuncia” concordata.

Tale impostazione muove dal **principio contabile Oic 15**, il quale identifica la transazione tra i cd. **indicatori di perdita di valore, prevedendo lo stralcio diretto del credito quando “I diritti contrattuali si estinguono per pagamento, prescrizione, transazione, rinuncia al credito, rettifiche di fatturazione e ogni altro evento che fa venire meno il diritto ad esigere determinati ammontari di disponibilità liquide, o beni/servizi di valore equivalente, da clienti o da altri soggetti”.**

Sul piano fiscale, **l’onere contabilizzato assume rilievo fiscale in conformità all’[articolo 101, comma 5, Tuir](#).**

La citata disposizione **annovera le cancellazioni dei crediti operate in applicazione dei principi contabili** (qual è quella in esame) **tra le ipotesi di automatica deducibilità della perdita ai fini delle imposte dirette** (cfr. [Circolare AdE 26/E/2013](#), [circolare AdE 14/E/2014](#)).

Va precisato che **non sempre la negoziazione conduce alla soppressione totale dei diritti patrimoniali**: le nuove pattuizioni possono infatti interessare altri aspetti del contratto.

In tali circostanze, **il redattore del bilancio può ugualmente essere chiamato ad effettuare degli appostamenti di bilancio che tengano conto delle potenziali cause di inesigibilità del credito connesse alla situazione soggettiva della controparte**: devono essere adeguatamente soppesati quei fattori che, alla data del bilancio, influenzano la capacità del debitore di adempiere all’obbligo di pagamento alle scadenze e nella misura convenuta contrattualmente.

La stessa difficoltà economica ravvisata dal cliente può rappresentare un elemento di rischio da tenere in considerazione ai fini della determinazione della perdita latente.

Il processo di stima sfocia nello **stanziamento di apposito fondo svalutazione in contropartita della svalutazione** imputata nella voce B10d) del conto economico, ovvero D19b), nel caso di un credito iscritto tra le immobilizzazioni finanziarie.

Tale fenomeno valutativo, ai fini delle imposte dirette, **è regolato dall’[articolo 106 Tuir](#), ai sensi del quale la perdita risulta deducibile entro i limiti forfettari** stabiliti dalla norma menzionata.

La revisione contrattuale può talvolta consistere nel **differimento del realizzo degli importi dovuti**.

Ebbene, la posticipazione dell’obbligazione, qualora tramuti il credito in **ultrannuale**, richiederà, per le imprese che non redigono il bilancio in forma abbreviata, **l’esposizione separata nello stato patrimoniale della parte esigibile oltre i dodici mesi, oltre all’applicazione del criterio del costo ammortizzato** se gli effetti non sono irrilevanti rispetto al valore di iscrizione.

Dal canto del debitore, questi elimina in tutto o in parte la passività quando l'obbligazione contrattuale risulta estinta. Inoltre, laddove l'effetto novativo della transazione sia la rigenerazione di un nuovo debito, contabilmente si procede all'eliminazione del debito originario con contestuale rilevazione contabile della nuova passività (cfr. OIC 19).

Se, invece, la transazione comporta il decremento del debito, il componente positivo, pari alla differenza tra il valore contabile residuo del debito e il valore dell'esborso previsto in base alle nuove condizioni contrattuali, viene rilevato nel conto economico tra i proventi finanziari ed è imponibile ai fini delle imposte dirette.

In caso di **dilazione del pagamento**, valgono per il debito considerazioni speculari a quelle vevoli per il trattamento del credito.

Non meno importante è il **corretto trattamento ai fini dell'Iva**.

La questione si pone qualora il credito tragga origine da un'operazione rientrante nell'ambito applicativo del tributo. Al proposito, **la riduzione del prezzo convenuto costituisce presupposto per l'emissione della nota di credito da parte del creditore.**

Tuttavia, ai sensi dell'[articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1973](#), l'emissione di tale documento **legittima la detrazione dell'imposta se la variazione ha luogo entro un anno dal momento di effettuazione dell'operazione originaria** ([risposta all'istanza di interpello n. 387/2019](#)).

BILANCIO

Sospensione dei canoni di leasing e competenza economica

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



L'[articolo 56 D.L. 18/2020](#) (decreto Cura Italia) ha introdotto delle misure volte a contrastare i gravi turbamenti dell'economia causati dal Covid-19.

Pertanto, al fine di sostenere le attività imprenditoriali danneggiate dall'epidemia, le imprese **possono avvalersi** – in relazione alle esposizioni debitorie nei confronti di banche, di intermediari finanziari previsti dall'[articolo 106 D.Lgs. 385/1993](#) (Testo unico bancario) e degli altri soggetti abilitati alla concessione di credito in Italia – di **apposite misure di sostegno finanziario**.

In particolare, per i mutui e gli altri finanziamenti a rimborso rateale, anche perfezionati tramite il rilascio di cambiali agrarie, **il pagamento delle rate o dei canoni di leasing in scadenza tra il 17 marzo e il 30 settembre 2020 è sospeso sino al 30 settembre 2020** e il piano di rimborso delle rate o dei canoni oggetto di sospensione è dilazionato, unitamente agli elementi accessori e senza alcuna formalità; resta una facoltà delle imprese la possibilità di sospendere soltanto i rimborsi in conto capitale, pagando la quota interessi.

La misura in argomento è **destinata alle microimprese e alle piccole e medie imprese**, come definite dalla **Raccomandazione della Commissione europea n. 2003/361/CE del 6 maggio 2003**, aventi sede in Italia. Sono escluse, invece, le imprese le cui esposizioni debitorie siano classificate come **esposizioni creditizie deteriorate**, sulla base della **disciplina applicabile agli intermediari creditizi**.

La procedura richiede la presentazione di **un'apposita comunicazione**, corredata della dichiarazione con la quale **l'impresa autocertifica**, ai sensi dell'[articolo 47 D.P.R. 445/2000](#), di aver subito in via temporanea **carenze di liquidità quale conseguenza diretta della diffusione dell'epidemia da Covid-19**.

Si tratta, in altri termini, di una **moratoria straordinaria dei leasing e dei finanziamenti stipulati dalle PMI** che consente pertanto di sospendere le rate **fino al 30 settembre 2020**; gli importi

sospesi **verranno riscadenzati in base agli accordi tra le parti**, secondo modalità che assicurino l'assenza di nuovi o maggiori oneri per entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione.

Al fini civilistici, come noto, i soggetti Oic *adopter* **contabilizzano il leasing secondo il metodo patrimoniale**, come descritto nell'**Oic 12 – appendice A**. Le società locatrici che redigono il bilancio secondo il codice civile devono fornire, tra le immobilizzazioni iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale, specifica evidenza di quelle concesse in locazione finanziaria (**articolo 2424 cod. civ.**).

Le **società utilizzatrici** invece dovranno rilevare i **canoni corrisposti, a fronte dei beni utilizzati, tra i costi della produzione**, nella voce **B8 “per godimento di beni terzi”** del conto economico.

Se il contratto prevede il pagamento di un **maxicanone iniziale** lo stesso va rilevato, per la quota parte di competenza dell'esercizio, tra i costi della produzione nella medesima voce B8 del conto economico; la parte di costo non di competenza dell'esercizio va **rinviata agli esercizi successivi**, mediante l'iscrizione di un risconto attivo. L'iscrizione in bilancio del bene strumentale avverrà solo **in occasione del riscatto**.

La **sospensione delle rate del contratto di leasing**, prevista dal decreto Cura Italia, comporta lo slittamento dei termini di pagamento delle rate e, conseguentemente, della data prevista per il riscatto.

Nonostante nel periodo di moratoria non venga addebitata la quota del canone di leasing – solo quota capitale o comprensiva degli interessi – i beni restano nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, concorrendo all'attività aziendale. Nel rispetto del **principio della competenza economica**, pertanto, l'impresa deve iscrivere a conto economico i rispettivi costi, **rimodulandoli in considerazione della maggior durata del contratto**.

Sul punto l'Appendice A dell'**Oic 19** descrive, al paragrafo A.7, gli effetti della **sospensione nel pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario**.

Un accordo tra il debitore e il creditore che preveda la sospensione per un determinato periodo nel pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario, comporta una **modifica nella tempistica originaria dei pagamenti del debito alla scadenza e il conseguenziale prolungamento della durata del contratto**.

A fronte della sospensione in esame, si effettua una **nuova rimodulazione dell'imputazione a conto economico dei canoni di leasing residui** posticipati al termine del periodo di sospensione **e dell'eventuale risconto iscritto a fronte del maxicanone pattuito**. La rimodulazione del maxicanone è effettuata **in base al principio di competenza pro-rata temporis, considerando la maggior durata del contratto**.

In altri termini, i contribuenti che beneficiano della moratoria dovranno calcolare il **costo residuo del contratto di leasing**, dato dalla somma dei **canoni ancora dovuti, degli interessi**

maturati nel periodo sospensione, oltre che dalla quota residua del maxicanone iniziale:
l'importo così determinato andrà ripartito dalla data di sospensione alla nuova scadenza per esercitare il riscatto.

IVA

Corsi di formazione all'estero: indicazioni dalle autorità UE

di **Roberto Curcu**



In Italia non è mai stata data una interpretazione precisa circa l'individuazione della **territorialità dei corsi di formazione**. L'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione 44/E/2012](#), aveva superficialmente chiarito che il servizio di formazione del personale svolto tra soggetti passivi (B2B) ricade nella regola generale di cui all'[articolo 7-ter](#), e come tale è da assoggettare ad Iva nel **luogo di stabilimento del committente**.

Differentemente dalle Agenzie fiscali dei principali Paesi (Francia, UK, Germania), non veniva fatta alcuna distinzione tra **corsi personalizzati del personale**, e corsi per i quali è previsto il **pagamento di una quota per poter partecipare**, in un luogo e nei tempi previsti dall'organizzatore; in questi casi, secondo appunto le interpretazioni delle **amministrazioni di tali Paesi**, non si era in presenza di un servizio generico, ma di un **servizio di accesso ad una manifestazione educativa, scientifica, culturale ecc...**, e come tale **tassabile nel Paese dove si svolge l'evento**.

Questa posizione delle Amministrazioni fiscali estere dei principali Paesi Ue è stata avallata dalla Corte di Giustizia Europea, nella **Causa C-647/17**.

Le sentenze della Corte di Giustizia Europea, lo ricordiamo, sono una **forma di interpretazione autentica della norma oggetto di causa**, e come tali assumono la **stessa efficacia giuridica della norma stessa**; in particolare, la norma interpretata è l'[articolo 53 della Direttiva 112/06](#), recepito nel nostro [articolo 7-quinquies, comma 1, lettera b\)](#).

Chiarito, quindi, che chiunque in Italia ha l'obbligo di **interpretare l'articolo 7-quinquies in maniera conforme a quando ha fatto la Corte di Giustizia**, veniamo al caso.

Una società di formazione svedese organizzava dei **corsi di contabilità** della durata di 30 ore, ripartiti su cinque giornate ed intervallati da un giorno di pausa, previa iscrizione e pagamento anticipato. I corsi venivano **svolti in Stati esteri** ed il programma determinato anticipatamente, ma adattato in loco in funzione dei partecipanti. L'interpretazione richiesta alla Corte di

Giustizia era se un servizio prestato con le seguenti modalità poteva considerarsi relativo all'**accesso ad un evento educativo**, e come tale **tassabile nel luogo di effettivo svolgimento**, oppure ricadere nella regola generale e venire quindi tassato nel Paese di stabilimento del committente.

La Corte ha chiarito che si tratta di un **servizio di accesso ad una manifestazione**, e come tale è **tassabile nel luogo in cui viene svolta la manifestazione**.

A tale riguardo, tale sentenza è stata oggetto di approfondimento nel 114° meeting del **Comitato Iva** ed oggetto del documento **taxud.c.1(2020)2254683 – 986** di recente pubblicazione.

In tale documento, che non assume rilevanza legale, viene evidenziato come le Amministrazioni fiscali dei Paesi membri, praticamente all'unanimità, ritengono che maggiore è la durata del corso, minore è la possibilità di considerare il servizio come un "diritto di accesso", ed a larga maggioranza, ritengono che, **quando il corso supera la settimana**, la prestazione di servizi deve considerarsi **ricadente nella regola generale**.

L'unanimità di vedute non viene raggiunta nemmeno con riguardo al problema dei **corsi che si svolgono in più Paesi Membri**; sul punto, la larga maggioranza ritiene che si dovrebbe procedere ad una **scomposizione del corrispettivo** in proporzione alla durata ed alla tassazione nei relativi Stati, salvo che il corso non avvenga in un solo Stato e solo delle prestazioni accessorie vengano rese all'estero.

Sul punto, quindi, alcune questioni sono apparentemente risolte, mentre per **percorsi formativi di maggiore durata**, o per i quali solo la parte pratica viene eseguita all'estero (tipicamente i corsi di lingue), **non vi è ancora una certezza sulle regole da applicare**.